

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CÂMPUS PROF. FRANCISCO GONÇALVES QUILES
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ALINE MOREIRA FERNANDES

**DESAFIOS E BENEFÍCIOS DO TESTE DE RECUPERABILIDADE
NO MUNICÍPIO DE CACOAL - RO**

**Trabalho de conclusão de curso
Artigo Científico**

**Cacoal – RO
2016**

ALINE MOREIRA FERNANDES

**DESAFIOS E BENEFÍCIOS DO TESTE DE RECUPERABILIDADE
NO MUNICÍPIO DE CACOAL - RO**

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR – Câmpus Prof. Francisco Gonçalves Quiles como requisito parcial para Conclusão de Curso de Bacharel em Ciências Contábeis sob a orientação da Profa. Ma. Ellen Cristina de Matos.

**Cacoal – RO
2016**

Fernandes, Aline Moreira.

F363d Desafios e benefícios do teste de recuperabilidade no município de
Cacoal - RO/ Aline Moreira Fernandes – Cacoal/RO: UNIR, 2016.
35 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação). Universidade
Federal de Rondônia – Campus de Cacoal.

Orientadora: Prof.^a M.^a Ellen Cristina de Matos.

1. Contabilidade pública. 2. NBC T SP 16.10/. 3.
Recuperabilidade - Teste. I. Matos, Ellen Cristina. II. Universidade
Federal de Rondônia – UNIR. III. Título.

CDU – 657:336.126

Catálogo na publicação: Leonel Gandi dos Santos – CRB11/753

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CÂMPUS PROF. FRANCISCO GONÇALVES QUILES
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

O artigo intitulado “Desafios e benefícios do teste de recuperabilidade no Município de Cacoal – RO” elaborado pela acadêmica Aline Moreira Fernandes foi avaliado pela banca examinadora em 28 de Junho de 2016, tendo sido aprovado.

A orientadora é a professora Ma. Ellen Cristina de Matos

Profa. Ma. Ellen Cristina de Matos
Presidente da Banca

Profa. Ma. Liliane Maria Nery Andrade
Membro da Banca

Prof. Me. Evimael Alves Teixeira
Membro da Banca

Nota

Cacoal– RO
2016

DESAFIOS E BENEFÍCIOS DO TESTE DE RECUPERABILIDADE NO MUNICÍPIO DE CACOAL - RO

Aline Moreira Fernandes¹

RESUMO:

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a NBCT SP 16.10, na qual estão dispostos os conceitos e procedimentos básicos a serem observados por ocasião do reconhecimento da perda dos benefícios do ativo imobilizado, ou seja, sobre a execução do teste de recuperabilidade. O estudo teve como objetivo geral verificar os benefícios e desafios na percepção dos servidores públicos que atuam como contadores e auditores no Município de Cacoal-RO acerca do teste de recuperabilidade aplicado ao setor público previsto na NBCT SP 16.10. Em relação à metodologia, empregou-se a pesquisa qualitativa e dedutiva de natureza aplicada. O alcance do objetivo proposto deu-se pela realização de pesquisa exploratória e descritiva; e quanto aos procedimentos realizou-se pesquisa bibliográfica e de campo. A análise dos dados possibilitou considerar junto aos órgãos Públicos do Município de Cacoal-RO, que os benefícios em relação à implantação deste procedimento, têm por objetivo melhorar a informação evidenciada nas demonstrações contábeis. Dentre os desafios encontrados, registra-se à qualificação dos servidores, os quais possuem pouco conhecimento da aplicação o teste de recuperabilidade. Verificou-se com este estudo que a comissão de reavaliação de bens continua atuante e os servidores que a compõe encontram-se em plena realização desse procedimento. Outro fato relevante: o Município de Cacoal-RO, já possui um órgão que realizou esse procedimento de reavaliação de bens em sua totalidade, portanto os valores de todo o imobilizado evidenciado nas demonstrações se encontram atualizados.

PALAVRAS-CHAVES: Teste de Recuperabilidade. NBC T SP 16.10. Contabilidade Pública.

1 INTRODUÇÃO

Devido à necessidade de universalização dos procedimentos contábeis aplicados a Contabilidade Pública, o teste de recuperabilidade se tornou obrigatório a partir de 31/12/2008 e deve se aplicado no mínimo anualmente ou quando tivermos indícios de que o valor recuperável do ativo sofreu ou sofrerá alteração já ocorreu uma diversidade de mudanças relacionadas aos procedimentos orçamentários, patrimoniais e financeiros, alterações essas que propiciam uma adequação dos entes que se utilizam da Contabilidade Pública que por imposições legais devem explicitar maior transparência na aplicação de recursos (SOUZA; NASCIMENTO; SOARES, 2010).

Adaptando-se a essa mudança, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aprovou dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCSP), dentre as quais aprovou a NBCT SP 16.10, na qual se dispõe que deve ser reconhecida a perda dos

¹ Acadêmica concluinte do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Rondônia – Câmpus Francisco Gonçalves Quiles, com Trabalho de Conclusão de Curso elaborado sob a orientação da Professora Ma. Ellen Cristina de Matos.

benefícios do ativo imobilizado. A NBCT SP 16.10 viabiliza a aplicação obrigatória desse procedimento, assim todos os ativos devem ser registrados pelo seu valor original no momento da aquisição e quando este bem estiver com um valor inferior ao registrado na contabilidade, se deve executar o teste de recuperabilidade tentando deixar o patrimônio público o mais próximo da realidade econômica. Anterior à aprovação desta norma, o reconhecimento de perdas de benefícios econômicos não era obrigatório para os bens públicos (SOUZA; NASCIMENTO; SOARES, 2010; SILVA *ET AL*, 2014).

O presente estudo tem como questão: Quais os desafios e benefícios, na percepção dos servidores públicos que atuam como contadores e auditores no Município de Cacoal acerca do Teste de Recuperabilidade aplicado ao Setor Público previsto na NBCT SP 16.10?

Portanto, constituiu objetivo geral da pesquisa verificar desafios e benefícios, na percepção dos servidores públicos que atuam como contadores e auditores no Município de Cacoal acerca do Teste de Recuperabilidade aplicado ao Setor Público previsto na NBCT SP 16.10.

Foram executados os seguintes objetivos específicos para alcançar o objetivo geral são: abordar conceitualmente sobre o teste de recuperabilidade, demais termos relacionados a este a aos seus procedimentos; apresentar os aspectos práticos (legais e técnicos) da implantação e implementação do teste de recuperabilidade no setor público; e verificar os desafios e benefícios resultantes da implantação do teste de recuperabilidade no setor público.

Este estudo abordará inúmeros fatores que o setor público esta enfrentando para a realização do teste, do qual poderá ser utilizado como marco teórico norteador de pesquisas relacionadas sobre os fatores limitadores e estudos desta natureza são importantes, considerando a carência de pesquisas realizadas e publicadas sobre esta temática, aumentando, assim, a contribuição desta investigação (RAUPP; BEUREN, 2009).

Zandonai (2007) afirma ser necessário aos profissionais da Contabilidade se atualizarem em relação às exigências e normas, tanto brasileiras quanto internacionais, participando das discussões a respeito do teste de recuperabilidade em âmbito mundial.

No que se refere aos procedimentos metodológicos, este estudo, quanto à sua natureza, foi aplicada, visto que foram apresentados os aspectos práticos, legais e técnicos da implantação do teste de recuperabilidade.

Quanto aos procedimentos necessários para realização da pesquisa foi adotada a pesquisa bibliográfica na primeira fase, devido à necessidade da fundamentação teórica com

obras de diversos autores da área de Contabilidade Pública, os quais tratam sobre o teste de recuperabilidade aplicado ao setor público.

Na segunda fase se realizou pesquisa de campo com abordagem qualitativa na análise e discussão dos dados. Aplicou-se o método dedutivo, tendo como pressupostos a teoria da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, finalizando-se na sua prática em órgãos públicos especificamente no Município de Cacoal-RO.

Quanto aos objetivos, a pesquisa realizada classifica-se como descritiva e exploratória, pois foram verificados os benefícios e desafios na percepção dos servidores públicos que atuam como contadores e auditores no Município de Cacoal-RO acerca do Teste de Recuperabilidade Aplicado ao Setor Público previsto na NBCT SP 16.10.

No referencial teórico este estudo aborda de forma não exaustivamente sobre a depreciação de bens públicos; a reavaliação e redução a valor recuperável; procedimentos para realização do teste de recuperabilidade; e cálculos para reavaliação dos bens, tendo como principais fontes as resoluções do CFC, o MCASP, Manual do TCE-RO, Carvalho *et al* (2010), Silva (2009), Silveira (2010), Machado, Freytag e Maleski (2012).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica apresenta uma revisão de literatura e contextualiza sobre o teste de recuperabilidade aplicado ao setor público. Apresentam-se discussões sobre depreciação nos bens públicos, os métodos de depreciação e reavaliação a valor recuperável, os procedimentos para realização do teste de recuperabilidade, os cálculos para reavaliação dos bens do ativo imobilizado no setor público, capacitação do profissional que atua no setor público e as influências ao resultado das contas públicas.

2.1 DEPRECIAÇÃO DE BENS PÚBLICOS

A contabilidade pública faz uma renovação de suas práticas contábeis, em conformidade com a NBCT SP 16, trazendo recentes instrumentos e conceitos para a gestão governamental, destacando entre eles a depreciação, a redução a valor recuperável e a reavaliação, iniciando assim um processo de reestruturação na gestão pública, fazendo a inclusão a uma visão patrimonial, a procura de uma contabilidade mais fidedigna em seus

resultados e ao mesmo tempo ajustando aos novos conceitos para melhoria de suas práticas contábeis (MACHADO; FREYTAG; MALISKI, 2012).

As instituições públicas se utilizam de bens móveis e imóveis para desenvolvimento de suas atividades. Esses bens são instrumentos que contribuem com a geração de benefícios presentes e futuros, satisfazendo as necessidades patrimoniais da entidade para a consecução de seus objetivos (DANTAS *ET AL*, 2012).

As Normas Brasileiras De Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) introduziram o registro da depreciação nos órgãos públicos do Brasil. A Resolução n. 1.136/2008 editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Aplicada ao Setor Público 16.9 (NBCT SP) com o objetivo de estabelecer os aspectos conceituais para a adoção da prática da depreciação dos bens públicos, garantindo a correta evidenciação do patrimônio público (BORGHETTI *ET AL*, 2012).

Para Iudícibus *et al* (2001) depreciação é o desgaste teórico de um ativo imobilizado em virtude do uso, da ação dos elementos naturais, de acidentes e de obsolescência; no entanto, a depreciação do patrimônio público é uma, dentre as diversas inovações, ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

Silveira (2010) relata que a obrigatoriedade da depreciação trará um controle mais efetivo dos bens públicos, ou seja, com a exigência deste cálculo, passará a ter maior cuidado com a contabilização e guarda do bem físico, no qual este deverá estar alinhado àquele. Desta forma o bem físico deverá estar de acordo com o que está contabilizado, já que este cálculo terá que ser revisado periodicamente, ensejando, assim, maior atenção aos bens depreciables.

2.2 MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO

De acordo com instrução a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2015), os métodos de depreciação devem ser compatíveis, com a vida útil econômica do ativo e devem ser aplicados uniformemente. Quanto ao método, deverá ser utilizado o das quotas constantes, obrigatoriamente e referindo-os nas notas explicativas, no entanto em relação ao cálculo da depreciação, esse deverá seguir o sistema de controle patrimonial de cada órgão, observando orientações da STN.

Na contabilidade pública o item 14 (quatorze) da NBCT SP 16.9 recomenda que possam ser utilizados os métodos “das quotas constantes, das somas dos dígitos e das unidades produzidas”. Para o Manual do SIAFI (2015) “o método de cálculo dos encargos da

depreciação a ser utilizado para toda a administração pública direta, autárquica e fundacional é o das quotas constantes, já que a informação deve ser consistente e comparável”.

Segundo Iudícibus *et al* (2010) o método de quotas constantes distribui o custo do bem em função exclusivamente do tempo, é um método mais utilizado pelos profissionais da contabilidade, em vista de sua grande simplicidade de cálculo e de funcionamento.

O segundo método de depreciação citado pela NBCT SP 16.9 é da soma dos dígitos, para Iudícibus *et al* (2010) esse método, as quotas de depreciação são calculadas somando-se os algarismos que representam o número de anos de vida útil do bem. O resultado do cálculo é um sistema de quotas de depreciação que diminui com o decorrer do tempo.

O terceiro método de depreciação citado pela NBCT SP 16.9 é o método das unidades produzidas. De acordo com Silva (2009), esse método é bastante útil para o cálculo da depreciação dos ativos em que seja possível estimar o total de unidades que serão produzidas.

Dentre os três métodos de depreciação, conclui-se que o método das quotas constantes é o mais usado pelos profissionais contábeis, devido a sua facilidade. O método de soma dos dígitos é mais indicado para empresas. E o método de unidades produzidas, é o mais indicado para calcular a depreciação de bens utilizados em processos de produção.

2.3 REAVALIAÇÃO E REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

Para Souza, Borba e Alberton (2009, p.12): “O processo de convergência aos padrões de contabilidade consubstanciou a obrigatoriedade da realização do teste de recuperabilidade no Brasil”. Ao justificar a relevância de seu estudo, Santos (2009, p. 22), observa que “uma alteração patrimonial em virtude de uma reavaliação, pode alterar a interpretação das informações contábeis, evitando o risco de uma avaliação incorreta dos ativos existentes”.

É importante destacar que a execução de um teste de imparidade não deve considerar como parâmetro único o valor de mercado, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação (BRASIL, 2015).

O procedimento de reavaliação no setor público consiste em verificar a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil. E no setor privado o procedimento de avaliação representa que a avaliação Patrimonial tem por principal objetivo estabelecer os valores atuais de reposição,

depreciação e mercado de todos os bens patrimoniais que compõem o patrimônio da entidade, para determinar seu valor patrimonial.

A Lei 6.404/76 proibiu, em 2007, o uso desse recurso, embora permita o custo atribuído na adoção inicial das regras internacionais de contabilidade. Porém, somente com as normas de contabilidade aplicáveis ao setor público as reavaliações começarão a ser utilizadas, notadamente para corrigir valores de ativos muito antigos (AMARAL; BORBA, 2012).

A redução ao valor recuperável pode ser efetuada para ativos geradores de caixa, tanto para aquele que busca um retorno financeiro; como para ativos não geradores de caixa que tem a finalidade de ser utilizado pela sociedade em prestação de serviços. Porém os ativos mantidos por entidades públicas em sua maioria não são geradores de caixa, já que visam ser útil para a sociedade e por isso o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) até então trás orientações referentes a esses ativos (BRASIL, 2015).

Para tanto, considera-se valor recuperável o maior valor entre o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso, o valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre as partes interessadas no negócio, também se leva em consideração o valor que o mercado esta disposto a pagar, caso não seja possível obter um valor atual, faz-se necessário ter um valor justo menos os custos de alienação para obter um preço de operação mais recente (CARVALHO; CECCATO, 2015).

Para Iudícibus (2010) caso o custo do ativo seja superior ao valor recuperável (valor presente dos fluxos futuros) ao invés de se constituir uma provisão, deve-se lançar essa redução do custo líquido do ativo (a parcela de custo que não é recuperável) diretamente no resultado como perda extraordinária (desde que tenha caráter permanente), e no período em que for detectado.

Segundo o MCASP, a perda por irrecuperabilidade do ativo deve ser reconhecida no resultado patrimonial. Entretanto, quando for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade pode ter que reconhecer um passivo.

Para Carvalho *et al* (2010) o teste de recuperabilidade é considerado uma prática conservadora pois a perda é registrada somente se o ativo estiver registrado com valor contábil inferior ao valor recuperável pela venda ou uso, caso o valor recuperável seja superior mantém o valor contábil e não registra nenhum ganho.

As perdas que ocorrem a partir do teste de recuperabilidade devem ser evidenciadas nos demonstrativos pertinentes, como balanço patrimonial e demonstração do resultado, além de ter esclarecimentos divulgados através de notas explicativas como a classificação de perda

por pelo teste de recuperabilidade, a descrição geral do montante entre outros (CARVALHO *ET AL*, 2010).

Verifica-se que o teste de recuperabilidade pode ser um aliado para atribuir o valor futuro dos ativos compostos pelo patrimônio público (RAUPP; BEUREN, 2006). Ainda conforme os autores a divulgação das informações de teste de recuperabilidade e valor futuro podem trazer uma vantagem que é a melhoria na evidenciação contábil do ativo imobilizado pelo seu valor justo auxiliando no processo decisório do futuro determinado pela vida útil do bem e a aquisição de novos bens.

Quanto ao registro das perdas que ocorrem devido a Resolução editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.137/08 (NBCT SP 16.10), no seu item 25, estabelece que: o reconhecimento inicial do ativo imobilizado deve ser contabilizado com base em seu valor de aquisição ou construção menos a depreciação, amortização ou exaustão acumulada segregada do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que tenham sofrido ao longo de sua vida útil.

Outro fato importante quanto ao preparo do processo de reavaliação é que os procedimentos podem ser efetuados e preparados através de um laudo técnico por perito ou entidade específica ou por meio de relatório de avaliação por uma comissão de servidores (BRASIL, 2015). De acordo com o MCASP o relatório deve conter no mínimo os seguintes itens:

- a) documentação com a descrição a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e) data de avaliação; e
- f) a identificação do responsável pela reavaliação.

Entretanto para que a reavaliação dos bens públicos seja realizada, a Secretaria de Tesouro Nacional (STN, 2015) orienta que a busca pelo valor de mercado do ativo imobilizado seja similar aos bens que estão sob reavaliação, porém não sendo possível obter o valor similar, pode se considerar bens com características, circunstâncias e localização assemelhadas.

2.3.1 Procedimentos para Realização de Teste de Recuperabilidade

Para realização do teste de recuperabilidade é fundamental que os ativos sejam devidamente registrados, reconhecidos e mensurados, e por isso para o setor público a falta de evidenciação de alguns ativos torna um obstáculo à realização desse teste (CARVALHO *ET AL*, 2010).

A Resolução editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.137/08 (NBCT SP 16.10) permite a realização do teste de recuperabilidade apenas em ativos individuais, não permitindo para unidades geradoras de caixa. A norma não especifica estes ativos, nem a periodicidade de aplicação, tampouco orienta quais os indicadores que auxiliaram na identificação da necessidade de realização de do este de recuperabilidade apesar dos indicadores expostos nas normas internacionais não serem exaustivos.

Para a Lei n. 4.320/1964, art. 106, a reavaliação é facultativa, entretanto a NBCT SP 16.10 a torna obrigatória, segundo o item 36 da norma:

As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos:

Anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variar significativamente em relação aos valores anteriormente registrados;

A cada **4 (quatro) anos**, para as demais contas ou grupos de contas.

Porém o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2015) orienta que as entidades públicas devem considerar, no mínimo, alguns fatores para identificar a necessidade de realização de teste de recuperabilidade, são elas, conforme apresentado na figura 1:

FONTES EXTERNAS DE INFORMAÇÃO	FONTES INTERNAS DE INFORMAÇÃO
Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem;	Evidência de danos físicos no ativo;
Para os casos em que haja um mercado ativo e o bem não puder mais ser utilizado, o valor de mercado desse bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal;	Mudanças significativas de longo prazo, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorrem em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado.
Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso para a entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera;	Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado. Os relatórios internos podem indicar que um ativo não está executando como esperado.

Figura 1: Fatores para identificar a necessidade de realização do teste de recuperabilidade.

Fonte: Brasil (2015).

Considera-se que após o reconhecimento de uma perda por irrecuperabilidade, a variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor

residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente (BRASIL, 2015).

A entidade deve evidenciar as seguintes informações para cada perda por irrecuperabilidade reconhecida durante o período:

- a) Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento da perda por irrecuperabilidade;
- b) O valor da perda por irrecuperabilidade reconhecida;
- c) A natureza do ativo;
- d) O segmento ao qual o ativo pertence;
- e) Se o valor recuperável do ativo é seu valor justo menos os custos de alienação ou seu valor em uso;
- f) Se o valor recuperável for determinado pelo valor justo menos os custos de alienação (o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);
- g) Se o valor recuperável for determinado pelo valor em uso.

Essas informações devem ser reconhecidas nos resultados pertinentes como balanço patrimonial e demonstração de resultado do exercício, assim a elaboração do plano de contas proporcionará valor que será íntegro e capaz de refletir com a realidade observada no setor público, possibilitando uma informação contábil que seja segura para a tomada decisão (ROSA, 2011).

O Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (TCE-RO) cria a Portaria n. 1052, de 02 de agosto de 2010, a Comissão de Reavaliação de Bens Materiais do TCE-RO, também denominada CRB, foi instituída com o propósito de atender as recentes mudanças ocorridas na legislação pertinente à contabilidade aplicada ao setor público, que passou a exigir, também para este, o que já era prática comum no setor privado. Trata-se dos procedimentos de reavaliação e depreciação do patrimônio dos entes públicos.

Conforme a CRB do TCE – RO no setor privado esse procedimento de depreciação e reavaliação tem um caráter fiscal, impactando diretamente nos demonstrativos do lucro da empresa, já no setor público são outras as razões que motivam a realização da reavaliação e depreciação em seu patrimônio, na entidade pública tem o objetivo de representar o real valor econômico do patrimônio e contribuir para o controle social mais efetivo do setor público.

2.3.2 Cálculos Para Reavaliação Dos Bens

Após a aceitação de certas medidas, começa de fato a reavaliação dos bens públicos tomando por base as orientações contidas na NBCT SP 16.10 (Resolução n. 1.137/2008) a fim de atribuir novos valores e vida útil aos bens, para posteriormente aplicar as taxas de depreciação.

Após ajustar os bens do ativo imobilizado a valor justo, começará a depreciar os bens já utilizados, nesse caso, o controle patrimonial deverá ocorrer separadamente, para os bens utilizados e para os bens adquiridos na condição de novos, construídos, ou produzidos, já que possuirão vida útil diferenciada. (BRASIL, 2015).

Conforme o Manual de Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão de bens públicos do TCE – RO editada pela resolução n. 153/2014/TCE-RO, a reavaliação foi realizada de acordo com a fórmula elaborada pelo Tribunal de Contas do Espírito Santo (TCE-ES), levando em consideração fatores definidos na figura 2:

Estado de Conservação			Período de Utilização		Período de Vida Útil Futura	
Valoração	Conceito	Característica	Valoração	Conceito	Valoração	Conceito
10	Excelente	Bem novo ou em perfeitas condições de uso, não apresentando quaisquer falhas, defeitos ou desgastes.	10	≥ 10 anos	10	≥ 10 anos
8	Bom	Não apresenta defeitos ou falhas evidentes, apenas pequeno desgaste servindo plenamente à finalidade para qual foi adquirido.	9	9 anos	9	9 anos
5	Regular	Apresentam pequenos defeitos, falhas de leve desgaste, ainda servindo à sua finalidade, podendo ser facilmente recuperado.	8	8 anos	8	8 anos
2	Péssimo	Apresenta defeitos, falhas ou desgastes acentuados, todavia à sua finalidade, mediante recuperação economicamente vantajosa.	7	7 anos	7	7 anos
			6	6 anos	6	6 anos
			5	5 anos	5	5 anos
			4	4 anos	4	4 anos
			3	3 anos		3 anos
			2	2 anos		2 anos
			1	1 ano		1 ano
			0	< 1 ano		< 1 ano

Figura 2: Fatores de influência para efeito de reavaliação.

Fonte: TCE-RO - Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão de bens públicos, 2014.

Na figura 2, foram demonstrados quais são os fatores de influência para realizar uma reavaliação.

Conforme o Manual de Administração Patrimonial de Bens Móveis do Ativo Imobilizado (2012) estado de conservação dos bens patrimoniais, consiste no acompanhamento sistemático do bem móvel tem o objetivo de manter sua integridade física, observando-se a proteção do bem contra agentes da natureza, mediante a tomada de medidas para evitar a corrosão, oxidação, deterioração e outros agentes que possam reduzir a sua vida útil.

Ainda conforme o Manual de Administração Patrimonial de Bens Móveis do Ativo Permanente (2012) o período de utilização consiste na identificação e análise, pela Coordenação de Almoxarifado e/ou Patrimônio, das condições de utilização dos bens patrimoniais, deve ser observado o conhecimento das condições de utilização do bem, em função das atividades desenvolvidas pela Unidade Administrativa; cumprimento das normas técnicas do fabricante, no que se refere à capacidade operacional e manuseio e compatibilidade entre a finalidade e características do bem, com a natureza dos serviços a ele atribuídos.

Já os fatores de influência são atribuídos os pesos definidos na figura 3:

Fator de Influência	Peso a Considerar
Estado de Conservação	4
Período de Utilização	-3
Período de vida Útil Futura	6

Figura 3: Peso atribuído a cada fator de influência.

Fonte: TCE-RO - Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão de bens públicos, 2014.

Na figura 3, foram mostrados quais os pesos atribuídos para cada fator de influência.

Assim a fórmula desenvolvida pelo TCE-ES obtém o chamado Fator de Reavaliação (FR), por meio da soma dos valores de influência, multiplicados cada qual por seu peso respectivo, dividida por 100 (cem).

Temos assim a seguinte fórmula de Fator de Reavaliação (FR).

$$FR = \frac{(EC \times 4) + (PUV \times 6) + [PUB \times (-3)]}{100} \quad (1)$$

Em que:

FR = Fator de Reavaliação, índice representado por percentual

EC = Estado de Conservação

PUV = Período de Vida Útil Futura

PUB = Período de Utilização do bem

Conforme instruções do manual de TCE-RO, uma vez determinado o valor de FR, aplicam-se ao valor de mercado de produto idêntico ou similar novo ao item do ativo sob análise, assim resultará no valor reavaliado.

Entretanto esse método desenvolvido pelo TCE-ES é muito interessante, uma vez que ele facilita os trabalhos de reavaliação, essa fórmula, faz todos os ajustes necessários ao valor de mercado do ativo em análise, levando em consideração fatores de conservação e utilização.

Temos assim a seguinte fórmula.

$$VBR = VBN \times FR \quad (2)$$

Em que:

VBR = Valor do bem após reavaliação

VBN = Valor do bem novo, idêntico ou similar ao que está sendo reavaliado

FR = Fator de Reavaliação, calculado conforme fórmula (1).

A partir da fórmula (2) será possível obter o valor do bem após a reavaliação, ou seja, o valor fidedigno em valor monetário do patrimônio da entidade pública.

2.3.3 Capacitação do profissional que atua no setor público

O profissional público não pode se limitar ao exercício de suas funções básicas como o registro e demonstrações dos atos e fatos de gestão, ele deve buscar aperfeiçoar seu conhecimento e seu currículo, deve possuir o domínio de diversas áreas como a nova Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (CASP), conhecer as novas leis e normas aplicadas ao Setor Público e possuir entendimento sobre gestão pública (MUNHOZ, 2008).

Zandonai (2007) afirma ser necessário aos profissionais da Contabilidade se atualizarem em relação às exigências e normas, tanto brasileiras quanto internacionais, participando das discussões a respeito do teste de recuperabilidade em âmbito mundial.

O conselho Federal de Contabilidade (CFC) dita algumas diretrizes para a educação continuada para os profissionais que atuam no setor público como incentivar programas de especialização, Mestrado e Doutorado em Contabilidade que adotem linhas de pesquisas voltadas ao Setor Público, realizar seminários regional e nacional para tratar de temas relacionados à Contabilidade Pública, incentivar a pesquisa e a produção científica em Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) e apoiar ações que visem à divulgação do conhecimento relacionado ao CASP.

Os profissionais qualificados são de extrema importância, para as modificações que estão sendo introduzidas no Setor Público, faz com que o trabalho prestado à sociedade, seja produzido com qualidade, esse profissional deve possuir além das competências e técnicas contábeis, ele deve ter uma flexibilidade mental, atitude crítica, capacidade para criar novas soluções e possuir um bom discernimento para lidar com a quantidade crescente das informações que são apresentadas no cenário Nacional e Mundial (BUESA; ITALIANI, 2012).

2.3.3 Influência para o resultado nas contas públicas

Conforme o Manual de Reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão de bens públicos do TCE-RO editada pela Resolução nº 153/2014/TCE-RO, o objetivo maior das NBCT SP 16.9 e 16.10 é o de demonstrar o valor real do patrimônio público, trazendo procedimentos antes utilizados apenas na contabilidade aplicada ao setor privado para o setor público, reforçando o enfoque patrimonial que a nova Contabilidade Pública Brasileira traz consigo, justificando-se desta forma a inserção dos procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão no novo modelo contábil adotado no país.

O Manual do TCE-RO editada pela resolução n. 153/2014/TCE-RO, ainda cita que a Contabilidade Pública durante décadas se prestou apenas a atender um modelo legalista, que sempre teve como foco orçamento, renegando o objeto da Ciência Contábil, ou seja, o Patrimônio. Outra lacuna desse modelo é a escassez de informações, pois com o enfoque orçamentário a contabilidade não é capaz de representar de forma confiável o patrimônio

público, às vezes o subvalorizando, outras vezes o supervalorizando, descumprindo assim o objetivo da Ciência Contábil, que é fornecer informações fidedignas aos seus usuários.

Apesar dos inúmeros benefícios que este teste proporcionará para os bens móveis das entidades públicas, Torres (2013) relata que os Entes Federativos Brasileiros enfrentarão alguns desafios, para a adoção das normas Internacionais, ele ainda relata que o treinamento de pessoal, a mudança de cultura será um trabalho operacional imenso.

Conforme o exposto, evidencia-se que o valor do patrimônio do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia TCE-RO, bem como de qualquer outra entidade pública, antes da reavaliação dos bens, não é capaz de representar de forma fidedigna em valores monetários seu verdadeiro montante.

3 METODOLOGIA

Considerando o objetivo proposto, esta pesquisa é caracterizada como exploratória e descritiva, pois teve como principal objetivo analisar benefícios e desafios na percepção dos servidores públicos que atuam como contadores e auditores no Município de Cacoal-RO acerca do teste de recuperabilidade aplicado ao Setor Público previsto na NBCT SP 16.10, verificando os desafios e benefícios resultantes da implantação desse teste.

Quanto aos procedimentos: a primeira etapa da pesquisa foi bibliográfica, com pesquisas em livros, artigos, leis, portarias e resoluções pertinentes ao assunto, tendo como principal referência o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), sexta edição (2015) e a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 1.137/2008 a qual dispõe sobre a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCT SP) 16.10 – Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do Setor Público.

Para realização da pesquisa bibliográfica utilizou-se a Resolução n. 153/2014/TCE – RO que dispõe sobre a realização de procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável de ativos, depreciação, amortização e exaustão dos bens do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia (TCE-RO).

A segunda etapa compreendeu à realização da pesquisa de campo em que foi aplicado um roteiro de entrevista misto com questões abertas (discursivas) e fechadas (objetivas) o qual se realizou com a participação e colaboração dos profissionais que utilizam-se diretamente das informações Aplicadas a Contabilidade Pública e Patrimônio da Prefeitura Municipal, da Câmara Municipal e das Autarquias, apresentada no Apêndice A como ferramenta qualitativa para coletas de dados.

3.1 AMOSTRA

A pesquisa foi realizada em 05 (cinco) órgãos públicos do Município de Cacoal – RO evidenciados na figura 4, com sua respectiva localização. A amostragem escolhida representa a abrangência da Administração Pública (direta e indireta) do Município de Cacoal, Estado de Rondônia, considerando que em cada um deles atuam os profissionais contadores e auditores responsáveis pela área contábil.

Órgãos Públicos	Localização
Prefeitura Municipal	“Palácio do Café” Rua: Anísio Serrão, 2100
Câmara Municipal	Rua Presidente Médici, 1849 B. Jardim Clodoaldo
Autarquia Municipal de Esporte	Av. Sete de Setembro, 2226 – Centro
Serviço Autônomo de Água e Esgoto	Rua: Florianópolis, 1747 – Liberdade
Secretaria de Saúde	Rua: Anísio Serrão, 2100

Figura 4: Órgãos da Administração Pública do Município de Cacoal-RO e localização.

Fonte: Site da Prefeitura Municipal de Cacoal – RO (www.cacoal.ro.gov.br) Acesso em: 21 de Nov de 2015.

A amostragem foi intencional, pois a pesquisa foi realizada apenas com profissionais contadores e auditores que atuam na área contábil, cujo quantitativo por órgão é evidenciado na figura 5:

Órgão Público	Nº Contadores	Nº de Auditores
Prefeitura Municipal	2	1
Câmara Municipal	1	-
Autarquia Municipal de Esporte	1	-
Serviço Autônomo de Água e Esgoto	1	-
Secretaria de Saúde	1	-

Figura 5: Quantidade de Contadores e Auditores por órgão.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Para Santos (2005) na amostra intencional são selecionados apenas elementos que estejam disponíveis para compor a amostra. Para Milone (2004) é quando o pesquisador seleciona deliberadamente os componentes da amostra.

A entrevista presencial, com aplicação de roteiro misto, composto por 20 perguntas abertas e fechadas, com questões que buscavam informações quanto ao conhecimento dos profissionais acerca dos procedimentos relacionados ao teste de recuperabilidade, verificando os benefícios e desafios na percepção desses profissionais sobre a implantação do teste de recuperabilidade aplicado ao Setor Público previsto na NBCT SP 16.10.

A aplicação do roteiro de entrevista se iniciou no dia 15 de abril de 2016 com o contador da Prefeitura Municipal; no dia 20 de abril foi aplicado ao contador da Câmara Municipal, no dia 26 de abril aplicou-se ao auditor da Prefeitura Municipal e ao contador da Secretaria de Saúde do Município; no dia 03 de maio, ao contador da Prefeitura que realiza

suas funções no setor de Patrimônio; no dia 10 de maio a entrevista foi realizada com o contador da Autarquia Municipal de Esporte e no dia 12 de maio o entrevistado foi o contador do Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE).

A abordagem foi realizada de forma qualitativa, considerando a finalidade do problema de pesquisa de verificar os benefícios e desafios na percepção dos servidores públicos, que atuam como contadores e auditores, acerca do teste de recuperabilidade aplicado ao Setor Público previsto na NBCT SP 16.10, com o intuito limitador de levantar o que os profissionais conhecem e percebem sobre o tema do estudo; não houve hipótese relacionada à mensuração de quaisquer fatos pesquisados.

A análise dos dados foi dividida em seções para melhor compreensão dos dados, nas quais são abordadas informações, análises e discussões quanto ao conhecimento dos profissionais acerca dos procedimentos relacionados ao teste de recuperabilidade, verificando os benefícios e desafios na percepção desses profissionais sobre a implantação do teste de recuperabilidade aplicado ao Setor Público previsto na NBCT SP 16.10.

Para a elaboração da análise foi utilizado como recurso à tabulação dos dados obtidos por meio dos resultados do roteiro de entrevista misto, sendo feita uma discussão da realidade levantada com o referencial teórico.

A tabulação dos dados foi organizada por meio de tabelas no Microsoft Excel, propiciando a elaboração de gráficos, considerando o objeto da pesquisa; as questões discursivas tiveram suas respostas agrupadas e os respondentes devidamente identificados, para viabilizar a comparação entre as respostas similares e as contraditórias, possibilitando a análise.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A primeira categoria 4.1 apresenta a participação dos profissionais em eventos (palestras, cursos, seminários, fóruns, dentre outros) para atualização de conhecimento sobre o teste de recuperabilidade.

A segunda categoria 4.2 refere-se à formação de comissão de avaliação de bens.

A terceira categoria 4.3 aborda sobre a avaliação dos bens públicos.

A quarta categoria 4.4 relata sobre os efeitos / impactos do teste de recuperabilidade no Balanço Patrimonial.

A quinta categoria 4.5 apresenta como é realizado o procedimento da redução ao valor recuperável no órgão dos bens Públicos e quais os benefícios e dificuldades da implantação do teste de recuperabilidade aplicado ao Setor Público.

4.1 PARTICIPAÇÃO DOS PROFISSIONAIS EM EVENTOS (PALESTRAS, CURSOS, SEMINÁRIOS, FÓRUNS, DENTRE OUTROS) PARA ATUALIZAÇÃO DE CONHECIMENTO SOBRE O TESTE DE RECUPERABILIDADE

Ao questionar os respondentes quanto a participação desses profissionais em eventos para atualização de seus conhecimentos sobre o teste de recuperabilidade aplicado ao Setor Público, conforme evidenciado na figura 6: 43% dos respondentes não participaram de eventos de atualização e capacitação quanto ao teste de recuperabilidade aplicado ao setor público, 29% afirmam que tiveram rara participação, 14% participaram com uma frequência de 1 (um) a 2 (dois) eventos ao ano e os demais 14% participaram em média de 4 (quatro) eventos ao ano, o que proporcional a média de 1 (um) evento de atualização por trimestre.

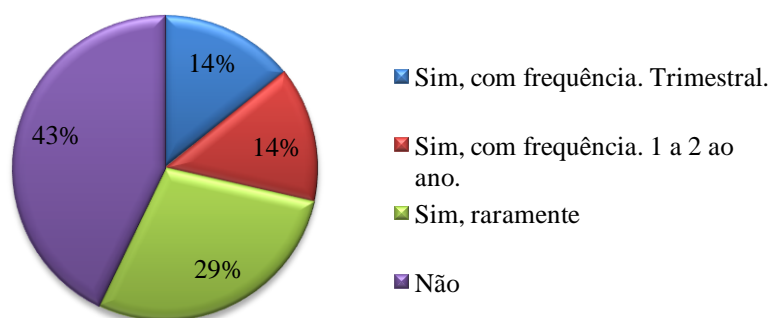


Figura 6: Participação em eventos para atualizar seus conhecimentos sobre teste de recuperabilidade aplicado ao setor público.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Certificou-se ainda junto aos respondentes que nos dois últimos anos: 57% dos profissionais participaram de algum evento com abordagem teórica acerca do teste de recuperabilidade aplicado ao setor público; 14% participaram de eventos com abordagem tanto teórica quanto prática; e 29% dos profissionais não participaram de qualquer evento para capacitação e atualização sobre o teste de recuperabilidade aplicado ao Setor Público.

Diante dos dados analisados, fundamentando-se em Zandonai (2007) é necessário, que os profissionais da Contabilidade Pública, se atualizem em relação às exigências e normas legais e regulamentadoras, brasileira e internacionais, participando das discussões sobre o teste de recuperabilidade.

Quanto à participação em eventos para atualização dos conhecimentos os respondentes da Administração Pública no Município de Cacoal-RO foram questionados se o Poder Executivo investiu em atualização, capacitação, melhoramento e aperfeiçoamento do conhecimento dos servidores que atuam nos setores de contabilidade e patrimônio, com referência a adequação às normas relacionadas aos procedimentos de depreciação de bens públicos que envolvem a reavaliação, teste de recuperabilidade, dentre outros e as respostas obtidas foram:

- R1 - Administração Pública investe enviando servidores para treinamentos, tais como palestras, cursos e oficinas.
- R2 - Os servidores participam, quando permite à participação em curso.
- R3 - Há falta de interesse dos gestores.
- R4 - Participa de treinamento junto ao Tribunal de Contas e cursos *in company*².
- R5 - Através de cursos/ capacitação, tem um profissional contábil atuando junto ao setor de patrimônio.
- R6 - O Município e o Tribunal de Contas disponibilizam cursos e fóruns para a capacitação dos servidores.
- R7 - Administração não está investindo, pois não há saldo orçamentário disponível para realização dos cursos e treinamentos (DADOS DA PESQUISA, 2016).

Para que a correta implantação do teste de recuperabilidade seja efetivada, é importante que os servidores envolvidos se atualizem e capacitem-se, para que desenvolvam suas competências com o intuito de que seja formada uma comissão de avaliação de bens conforme a legislação, ou seja, por profissionais que conhecem as boas técnicas aplicadas ao teste de recuperabilidade.

4.2 FORMAÇÃO DE COMISSÃO DE AVALIAÇÃO DE BENS

A formação da comissão de avaliação de bens tem o intuito de atender as mudanças na legislação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), para a obtenção de conhecimento sobre, a aplicabilidade das adequações necessárias aos procedimentos contábeis, orçamentários e patrimoniais nos órgãos pesquisados diante do teste de recuperabilidade.

Na figura 7 é apresentada a percepção dos respondentes quanto ao seguinte questionamento: “Foi formada uma comissão para avaliação dos bens e se há respaldo legal no Município como lei, regulamento, decretos, dentre outros que fundamentem a formação desta comissão, bem como ditem as normas de execução quanto a sua atuação?”

² Cursos *In company* trata-se de um tipo de treinamento voltado para atender as necessidades específicas de uma organização, com conteúdo personalizado, cronograma adequado à disponibilidade da empresa e discussão de situações reais para um desenvolvimento assertivo em relação às oportunidades de melhoria existentes.

Respondentes	Foi formada comissão de avaliação de bens e respaldo legal no Município
R1	Sim, Portaria Normativa CMC 38/GP/2013.
R2	Não.
R3	Sim, Decretos.
R4	Sim, Portaria da Comissão.
R5	Não, a priori a comissão alegou falta de capacidade técnica para tal serviço.
R6	Não, verifica-se aqui nem todas as exigências estão sendo aplicadas, para que não se faça erroneamente a reavaliação do patrimônio, porém, no que tange ao imobilizado, já esta sendo aplicado.
R7	Sim, Lei Municipal.

Figura 7: Comissão de Avaliação de Bens e Respaldo Legal

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Quando arguidos sobre a existência de comissão de avaliação de bens e se ela não existe quais os fatores preponderantes de impedimento à formação desta comissão? 43% dos respondentes afirmaram não existir nenhum tipo de comissão onde atuam e alegaram que a falta de capacidade técnica dos servidores para desempenhar as funções na comissão deve ser considerado como o principal desafio a formação desta comissão. Essa opinião dos respondentes é contrária às disposições do MCASP (2015), no qual está disposto que a formação de comissão é uma obrigatoriedade.

Foi verificado junto aos respondentes se há manual ou instrumento norteador dos trabalhos dos membros da comissão. As respostas obtidas foram: a Lei n. 4.320/1964 (Lei de Finanças Públicas, Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT SP) 16.9 e 16.10 e a Resolução n. 153/2014/TCE-RO.

Quando os respondentes foram questionados se a “Comissão de avaliação de bens está atuante?”:

43% dos respondentes relataram que a comissão continua atuante em seu respectivo órgão, pois, não foi possível a conclusão dos trabalhos, devido não possuir servidores plenamente capacitados para realização da atividade em sua totalidade e a quantidade de bens que cada órgão possui é imensa;

Alves e Roncalio (2012) relatam em seu estudo realizado no Estado de Santa Catarina sobre evidenciação de bens patrimonial público, os autores destacaram alguns fatores que estavam dificultando a realização do procedimento, esses fatores ocorreram na ocasião da pesquisa dentre eles, o elevado volume de bens que eram submitos aos procedimentos, falta de estrutura nas unidades locais de patrimônio, fragilidade nos controles das movimentações patrimoniais nos órgãos e entre os órgãos.

14% afirmaram que o órgão em que atuam não possui comissão em atividade, pois, já houve ocorrência à dissolução da mesma devido à conclusão dos trabalhos de avaliação dos bens públicos, neste respectivo órgão já foi realizado todos os procedimentos necessários, para reavaliação de bens.

43% dos respondentes não responderam a este questionamento, pois o órgão não possui nenhum tipo de comissão para designar tal função, no entanto o MCASP (2015) orienta que a composição da comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos junto ao setor de patrimônio, é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade.

As respostas obtidas conforme Dados da Pesquisa (2016) quando arguidos sobre “Qual o objetivo dessa comissão e onde está prescrito?”, foram:

R1 - na Portaria Normativa CMC 64/GP/2012.

R3 - o objetivo principal é fazer um levantamento patrimonial.

R4 - é atender o objetivo de implantar a depreciação com a atualização do real valor dos bens da reavaliação.

R6 - na Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

R7 - o objetivo da formação da comissão no órgão está regulamentada na Portaria Normativa 01/2014/AMEC, cujo objetivo é desenvolver ações no sentido de promover a reavaliação, a redução a valor recuperável, a depreciação e a amortização dos bens do ativo sob sua responsabilidade, para fins de garantir a manutenção do sistema de custos.

Conforme o TCE-RO (2014) a comissão de avaliação de bens é instituída com o propósito de atender as recentes mudanças ocorridas na legislação pertinente à Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que exige a realização dos procedimentos de reavaliação e depreciação do patrimônio dos entes públicos, objetivando na entidade pública a representação do real valor econômico do patrimônio, contribuindo para o controle social mais efetivo do patrimônio do setor público.

4.3 AVALIAÇÃO DOS BENS PÚBLICOS

Para avaliar os bens públicos é necessário que a comissão designada para essa finalidade faça um levantamento sobre a real situação do patrimônio que o órgão possui. Portanto, questionou-se aos profissionais “Para avaliar os bens é necessário fazer levantamento patrimonial? Como? Onde? Quem é o responsável pelo registro dos bens?”.

Sintetizando por similaridade as respostas obtidas, os respondentes afirmaram, por unanimidade, que o setor responsável por fazer o registro destes bens é o Setor de Patrimônio, o qual realiza visitas (verificação *in loco*) para relacionar os bens e fazer avaliação e levantamento necessário.

Outro questionamento realizado foi se no órgão em que o respondente atua há “*software* para auxiliar no procedimento de levantamento de bens e controle patrimonial?”. Nos órgãos pesquisados há sistema *Elotech*, que é um sistema de controle patrimonial, ou seja, este sistema proporciona pleno controle sobre os bens adquiridos a partir de 2013, os bens adquiridos posteriormente a esta data estão todos registrados e anualmente tem a depreciação realizada conforme as NBCASPs.

Carvalho *et al* (2010) relata que para realização do teste de recuperabilidade é fundamental que os ativos estejam devidamente registrados, reconhecidos e mensurados, por isso, a falta de registro e evidenciação de ativos no setor público se torna um obstáculo à realização desse teste.

Após o levantamento patrimonial, a comissão realizará os procedimentos necessários à reavaliação ou redução ao valor recuperável dos bens públicos. Sobre este item, os respondentes foram questionados quanto ao andamento do procedimento de reavaliação nos órgãos em que atuam, obtendo-se as respostas evidenciadas na figura 8:

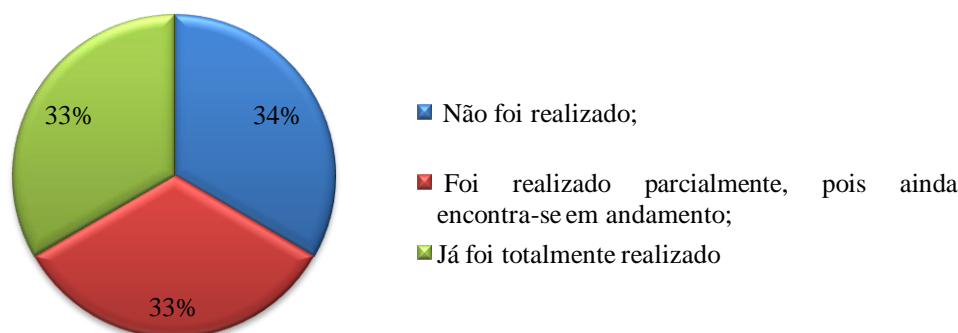


Figura 8: Procedimento de Reavaliação ou Redução ao valor Recuperável dos bens Públicos.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Aos respondentes que afirmaram que o órgão não realizou ainda o procedimento de reavaliação ou redução ao valor recuperável dos bens, questionou-se: “Quais as principais dificuldades para iniciar os procedimentos necessários?” As afirmações mais recorrentes foram: a escassez de tempo e de recursos, sejam humanos, tecnológicos ou financeiros; e a qualificação e capacitação de recursos humanos.

Segundo o Manual de procedimentos contábeis especiais do Estado de Rondônia (2014) cabe ao Órgão ou Poder do Estado de Rondônia, a nomeação das comissões encarregadas do procedimento de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão, composta preferencialmente, por servidores das áreas de Patrimônio, Informática e Engenharia.

Em um estudo realizado no Estado do Mato Grosso, os autores acreditam-se que tal norma acarretará muitos benefícios a gestão dentre eles foram citados o valor real do patrimônio que assim, atenderá a Lei de Transparência e um maior controle interno e externo. Porém existe um despreparo técnico tanto por parte dos servidores quanto por parte dos gestores o que preocupa os profissionais contábeis entrevistados (PERALTA; TEIXEIRA; IRALA, 2014).

O Manual ainda destaca que não sendo possível obter o apoio técnico de que trata o parágrafo anterior, poderá o Órgão ou Entidade contratar empresa ou pessoa especializada para a emissão do Laudo Técnico.

Os profissionais públicos, não podem limitar-se ao exercício de suas funções, eles devem buscar aperfeiçoamento de seu conhecimento, no entanto é perceptível que a administração pública, não se preocupa com essa educação continuada, ou seja, há uma sobrecarga de atividades para os servidores, faltando lhes tempo para participação em cursos de aperfeiçoamento, os quais favorecem na realização e desempenho de suas funções, no setor público (MUNHOZ, 2008).

4.4 EFEITOS / IMPACTOS DO TESTE DE RECUPERABILIDADE NO BALANÇO PATRIMONIAL

Por ocasião da aplicação do teste de teste de recuperabilidade, vários são os efeitos contábeis e patrimoniais ocasionados ao ativo imobilizado. Considerando até a data de finalização da pesquisa de campo nem todos os órgãos haviam concluído os trabalhos de levantamento patrimonial ou o procedimento de depreciação ou redução ao valor recuperável, tornou-se fato limitador desta pesquisa a impossibilidade de apresentação de valores reais do imobilizado que permitam uma análise quantitativa dos efeitos e impactos da reavaliação sobre o patrimônio público.

Quanto aos efeitos qualitativos, as respostas obtidas foram as seguintes:

R1 - alguns bens foram desincorporados e outros bens dos quais não haviam sido registrados ocorreu à regularização junto ao órgão competente.

R3 - abordou que a aplicação deste teste de recuperabilidade faz com que “conhecêssemos melhor nosso patrimônio” (DADOS DA PESQUISA, 2016).

Conforme Raupp e Beuren (2006), a divulgação das informações de teste de recuperabilidade e valor futuro, podem trazer uma vantagem que é a melhoria na evidenciação contábil, do ativo imobilizado pelo seu valor justo, auxiliando no processo decisório do futuro determinado pela vida útil do bem e a aquisição de novos bens.

4.5 COMO SÃO REALIZADOS NO ÓRGÃO, O PROCEDIMENTO A REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DOS BENS PÚBLICOS, E QUAIS OS BENEFÍCIOS E DIFICULDADES, DA IMPLANTAÇÃO DO TESTE DE RECUPERABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO.

As entidades públicas deverão avaliar, periodicamente, os ativos que geram resultados antes de contabilizá-los no balanço. Diante dessa obrigatoriedade, os respondentes da entrevista foram questionados se: “O procedimento da redução a valor recuperável dos bens móveis já é realizado no órgão em que atuam?”.

Constatou-se que: 67% dos respondentes afirmaram que esse procedimento é realizado no órgão; no entanto, 17% dos respondentes retrataram que no órgão em que atuam ainda estão sendo desenvolvidos estudos sobre o tema ou ainda estão realizando os procedimentos iniciais; e 16% dos entrevistados confirmaram que até o momento em que a entrevista foi realizada não havia sido iniciado nenhum procedimento de reavaliação no órgão.

Com o intuito de verificar o conhecimento e a percepção dos respondentes acerca dos procedimentos de reavaliação dos bens móveis e o teste de recuperabilidade de ativos no setor público, foi realizado o seguinte questionamento: “O procedimento de reavaliação do valor recuperável dos bens móveis é realizado fundamentado em quais instrumentos?”.

Dentre as respostas obtidas estão: 50% dos respondentes afirmam que este procedimento é realizado por meio de relatório emitido por comissão de servidor designada por autoridade do órgão para essa finalidade; 17% responderam que o instrumento utilizado é o laudo técnico emitido por empresa especializada; e os demais 33% dos respondentes esclareceram que os procedimentos não estão sendo realizados no momento no órgão em que atuam.

O MCASP (2015) orienta que para realização do processo de reavaliação dos bens móveis e o teste de recuperabilidade, os procedimentos podem ser elaborados e efetuados utilizando-se de laudo técnico emitido por perito ou entidade específica ou por meio de relatório de avaliação por uma comissão de servidores.

O MCASP (2015) ainda destaca quais são os seguintes itens que devem conter neste relatório.

- a) documentação com a descrição a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b) a identificação contábil do bem;
- c) quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d) vida útil remanescente do bem para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e) data de avaliação; e

f) a identificação do responsável pela reavaliação.

Os critérios que compõe o relatório são de suma importância para evidenciar, nas notas explicativas, as informações adicionais que não são adicionadas nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

Fundamentando-se nos procedimentos de reavaliação que antecedem a depreciação, dispostos na NBCT SP 16.10, norma que a torna obrigatória, segundo o item: “As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo na data de encerramento do Balanço Patrimonial”. No que tange ao método utilizado para realização do teste de recuperabilidade nos respectivos órgãos, 80% dos respondentes afirmaram que no órgão em que atuam há utilização está em conformidade com a NBCASP; e os demais 20% dos respondentes afirmaram que os órgãos não estão realizando o teste de recuperabilidade.

É importante destacar que a execução de um teste de recuperabilidade não deve considerar como parâmetro único o valor justo, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação (BRASIL, 2015).

Entretanto, para que a reavaliação dos bens públicos seja realizada, a Secretaria de Tesouro Nacional (STN), orienta que a busca pelo valor justo do ativo imobilizado seja similar aos bens que estão sob reavaliação, porém não sendo possível obter o valor similar, pode se considerar bens com características, circunstâncias e localização assemelhadas (STN, 2015).

O estudo buscou ainda verificar a percepção dos respondentes acerca dos benefícios e vantagens para o setor público resultantes da aplicação do teste de recuperabilidade, e a percepção deles encontra-se expressa na figura 9:

Respondentes	Benefícios e vantagens para o setor público quanto à aplicação do teste de recuperabilidade
R1	Atribuição e conhecimento do valor real do patrimônio público.
R2	Esta no fato de que se aplicado em sua totalidade dará o valor real montante do valor do patrimônio da entidade, dando mais segurança para o gestor na tomada de decisão.
R3	A administração pública passa a ter uma noção correta dos valores de seus bens. Para fins contábeis e fiscais facilitaria e muito, os controles.
R4	Demonstrar claramente o verdadeiro valor dos bens, com a sua utilização, que esta reduz o valor dos bens.
R6	A questão patrimonial seria o melhor benefício, ou seja, transformação nas informações contábeis no que concerne a real informação de valor patrimonial.
R7	Valores atualizados dos bens móveis no balanço, para a gestão pública esta de acordo com as normas de contabilidade aplicada ao setor público. Demonstrar para a população o que realmente existe no setor público.

Figura 9: Benefícios para o Setor Público quanto à aplicação do teste de recuperabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Ainda conforme os autores Raupp e Beuren (2006) a divulgação da informação sobre o teste de recuperabilidade pode trazer vantagem quanto a melhoria na evidenciação contábil do ativo imobilizado pelo seu valor justo, auxiliando no processo decisório do futuro, determinado pela vida útil do bem e a aquisição de novos bens.

As NBCASPs resultantes da convergência e adequação as normas internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público contribuíram para dissolução de paradigmas, inserindo novas práticas, com maior ênfase no controle e transparência das informações do patrimônio da Administração Pública, possibilitando o conhecimento mais aproximado da real situação do patrimônio público (SILVA ET AL, 2014).

Os respondentes foram arguidos ainda sobre as dificuldades resultantes da adequação e realização dos procedimentos relacionados ao teste de recuperabilidade para a gestão pública. As respostas e opiniões expressas encontram-se evidenciadas na figura 10:

Respondentes	Dificuldades quanto à adequação e realização dos procedimentos relacionados ao teste de recuperabilidade para a gestão pública
R1	A falta de referencia, por ser novo ao setor público.
R2	Por ser, na contabilidade pública ainda muito recente para a aplicação total do teste de recuperabilidade demanda uma equipe bem qualificada e composta por profissionais de várias de conhecimento e por isso é que se encontra grande dificuldade de aplicação na área pública.
R3	Grande quantidade de bens e pouca mão de obra disponível e especializada.
R4	Muitos principalmente técnicos e o apoio dos gestores que não entendem a relevância da depreciação, que só pode ser implantado após a reavaliação dos referidos bens.
R6	A maior dificuldade é o consentimento do setor público, eles não entendem do assunto então veem como algo sem valor, porém a parte técnica também tem sua parcela de culpa.
R7	Falta de controle gerencial, grande quantidade de bens em relação ao número de funcionários que a entidade possui para realizar essa atividade.

Figura 10: Dificuldades para o Setor Público quanto à aplicação do teste de recuperabilidade.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Torres (2013) enfatiza que não serão poucos os desafios que os entes Federativos Brasileiros enfrentarão, para a adoção das normas Internacionais, ele ainda menciona que o treinamento de pessoal, a mudança de cultura será um trabalho operacional monumental.

Entretanto o R5 (respondente 5) teve uma opinião totalmente discrepante em relação as opiniões dos demais respondentes. Ele opinou que não vê benefícios e nem dificuldades quanto à aplicação deste procedimento para o setor público, ressaltando que a entidade pública, não tem o lucro como finalidade, não paga impostos, nem recolhe impostos, visto que a depreciação e redução a valor recuperável, para empresas privadas reduz o lucro, conseqüentemente, tem o intuito de diminuir o valor dos impostos a pagar. Ele complementou que por ser um servidor antigo na entidade pública pesquisada, seu embasamento teórico está

voltado para o enfoque orçamentário e não para a nova Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (CASP) (DADOS DA PESQUISA, 2016).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O teste de recuperabilidade aplicado aos bens públicos dos entes do Setor Público tornou-se obrigatório a partir da publicação da NBCT SP 16.10. Para que esse procedimento seja executado corretamente, é necessário que os bens do ativo sejam todos registrados no momento de sua aquisição, e por ocasião da verificação das informações resultantes de avaliação ao valor justo destes junto aos informativos fornecidos pela entidade forem inferiores ao registrado, a norma orienta que se execute o teste de recuperabilidade.

No entanto, a correta utilização desse procedimento aplicado aos bens públicos faz com que os valores dos bens sejam todos atualizados a valores justos, fazendo com os haveres que serão apresentados nas demonstrações contábeis, sejam condizentes com a realidade, isso mostra que as corretas informações serão úteis aos gestores na tomada de decisão, na obtenção de novos bens e será proporcionado a população maior transparência na aplicação dos recursos.

Quanto aos benefícios e desafios relacionados ao teste de recuperabilidade aplicado ao imobilizado do Setor Público, na percepção dos profissionais entrevistados, em sua maioria, eles afirmaram que ambos relacionam-se à aplicação do procedimento, propiciando o conhecimento do real valor do patrimônio público.

Esse procedimento busca melhorar a geração, registro, evidenciação e demonstração das informações contábeis, orçamentárias, financeiras, patrimoniais e de controle no setor público, sendo evidenciada com mais qualidade. Com esse foco para o patrimônio público, os relatórios que serão apresentados, serão úteis à tomada de decisão e à prestação de contas.

Dentre os desafios citados pelos profissionais entrevistados, estão: a ausência de referencia de outros órgãos, consequentemente a falta de parâmetros para utilizar como comparativos, a demanda de servidores capacitados para realização deste procedimento é escassa tendo como contrapartida uma Administração Pública com grande quantidade de bens.

A falta de treinamento do servidor provoca a realização equivocada dos procedimentos relacionados ao teste de recuperabilidade, seja por desconhecimento, seja por uma interpretação incorreta de informações contidas nas normas nas quais sabia a maneira correta

de proceder ou de realizar determinada tarefa, devido a sua inexperiência, fazendo com que pequenos erros aconteçam, o servidor treinado e capacitado representa um diferencial positivo na adequação aos procedimentos prescritos nas NBCASPs, especialmente na NBCT SP 16.10.

A pesquisa mostrou que a reavaliação de bens está ocorrendo em alguns órgãos, isso demonstra que os servidores estão trabalhando arduamente, para que a reavaliação de bens possa acontecer; outro fato que pode ser observado é que alguns órgãos utilizam empresas especializadas, para a emissão de laudos técnicos, esses laudos tem a finalidade de demonstrar as condições em que esses bens se encontram; com relação ao método utilizado à obtenção de valor é aplicado o valor justo, ou seja, os valores que estão sendo cotados para esses bens no momento em que ocorre a reavaliação.

Quanto à percepção por parte dos respondentes relacionada aos aspectos legais, normativos e técnicos, para atender as novas exigências, é formada uma comissão de avaliação de bens, com respaldo legal. A comissão de reavaliação de bens continua atuante em alguns órgãos, demonstrando que há escassez de profissionais para realização dos trabalhos de reavaliação e do teste de recuperabilidade, ou seja, a quantidade de bens é relativamente elevada em relação ao número de servidores que estão executando essa tarefa.

Em outros órgãos esse procedimento de reavaliação já foi totalmente realizado e nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público já há a evidenciação dos valores do imobilizado resultantes tanto da reavaliação como do teste de recuperabilidade, logo, os valores publicados encontram-se ajustados.

Há órgãos que não possuem comissão, pois os respondentes alegaram falta de capacidade técnica dos servidores, os quais não possuem conhecimento necessário, para executar os procedimentos indicados.

Este estudo apresentou ainda que o treinamento, a atualização de conhecimento, a participação em eventos é de suma importância, pois a informação obtida faz com que os profissionais consigam praticar a boa técnica contábil indicada para o setor público.

Como limitação do estudo, considera-se que a amostra pesquisada é limitada, portanto o estudo realizado não é exaustivo, pois a pesquisa delimitou-se a aplicação de roteiro somente aos servidores da Prefeitura do Município de Cacoal, não sendo possível concluir que as respostas apresentadas sejam uma realidade dos demais municípios do Estado de Rondônia; sugerindo-se, portanto, a realização de estudos acerca do mesmo tema que sejam mais abrangentes em termos de amostragem.

Os resultados da pesquisa junto aos respondentes apontam benefícios e desafios da implantação do teste de recuperabilidade aplicado ao Setor Público. Dentre os benefícios

destacam-se: atribuição e conhecimento do valor real do patrimônio público, proporcionando maior controle, dando mais segurança para os gestores na tomada de decisão, transformando dados em informações contábeis e demonstrando para a população o que realmente existe no setor público.

Já os desafios indicados pelos respondentes foram: a falta de referencia, por ser um procedimento novo ao setor público, falta de uma equipe qualificada, grande quantidade de bens, os gestores público não entendem a relevância da depreciação aplicada ao setor público.

A realização de pesquisas futuras pode ainda verificar o fortalecimento da Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público voltada à instrumentalização do controle social, também pode-se realizar abordagem sobre a efetivação da Contabilidade Pública Aplicada ao Setor Público (CASP) como fonte de informação para a Prestação de contas (*Accountability*), além de novos estudos, com contadores e auditores públicos dos outros Municípios do Estado de Rondônia que não fizeram parte desta pesquisa, com a finalidade de fazer um comparativo com respostas obtidas neste estudo.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Neuton Alcedir de Lima. BORBA, José Afonso. As Reavaliações de Ativos na nova Contabilidade Pública: O caso da Universidade Federal de Santa Catarina. **Revista Contábil** – CRCSC – Florianópolis, v. 11, nº. 33, p.35-50, Ago./Nov.2012. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/viewArticle/1387>> Acesso em: 15 mai. 2016.

ALVES, Jorge Luis; RONCALIO, Michele Patricia. Evidenciação Patrimonial no Estado de Santa Catarina: Desafios e Resultados da Adoção das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. In: CONGRESSO ANPCONT, 6., 2012, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: ANPCONT, 2012. Disponível em: <http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/vi/images/cue%20217.pdf>> Acesso em: 22 abr. 2016.

BORGHETTI, Jonas *et al.* Impactos do reconhecimento da depreciação no setor público para o patrimônio dos Estados Brasileiros. In: ENCONTRO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 18 a 20 de Nov.2012, Salvador. **Anais Eletrônicos...** Salvador: ANPAD, 2012. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG397.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2015.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em: 08 dez 2015.

_____. **MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (MCASP): Parte II – procedimentos contábeis patrimoniais**. 6 ed. Brasília: STN, 2015, p. 13. Disponível na Internet. <<http://www.stn.fazenda.gov.br>> Acesso em: 08 dez 2015.

BUESA, Natasha Young; ITALIANI, Juceline. Um estudo sobre a capacitação continuada dos contadores da Região de São Roque. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, v.03, n.01, 2012. Disponível em: <<http://www.facsao Roque.br/novo/publicacoes/pdf/v3-n1-2012/Jucilene.pdf>> Acesso em: 12 jun. 2016.

CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Marcio. **Manual completo de contabilidade pública: teoria descomplicada**. 3. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2015.

CARVALHO, *et al.* A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. **Revista de Administração Pública**, vol 44, jul/ago, 2010. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a04>> Acesso em: 12 nov. 2015.

CFC- Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9** – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 08 dez. 2015.

_____. **Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10** – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 08 dez. 2015.

DANTAS, Claudio Bezerra *et al.* Depreciação no serviço público: Reconhecimento e evidenciação nas demonstrações contábeis dos Estados e Municípios Brasileiros. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador – BA, v. 06, n. 02, p. 56-65, maio-agosto, 2012. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/5955/4784>>. Acesso em: 22 nov. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Dicionário de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade introdutória**. 11. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

IFAM. Instituto Federal de Educação, Ciências e Tecnologia do Amazonas. **Manual de Administração Patrimonial de bens móveis do ativo permanente**. 1º ed. Manaus, 2012.

MACHADO, Rosaly; FREYTAG, Danieli; MALISKI, Karla Renata. Mudanças de critérios contábil na depreciação no setor público: Um relato dos procedimentos realizados em uma instituição pública. **Publicativo UEPG: Ciências Sociais Aplicadas**. Ponta Grossa- PR. n. 20, p. 99-111, jan-jun, 2012. Disponível em:<<http://www.revistas2.uepg.br/index.php/sociais/article/view/4153/3155>> Acesso em: 01 dez. 2015.

MILONE, Guiseppe. **Estatística: Geral e Aplicada**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

MUNHOZ, Mauro. **XXVII- Ciclo de Estudos Contábeis em Londrina**. Teatro Ouro Verde, 2008. Disponível em: <

www.crcpr.org.br/new/content/download/portal/.../palestraXXVIIICiclo.pp> Acesso em: 12 jun. 2016.

PERALTA, Reginaldo Vilhalba; TEIXEIRA, Angelei; IRALA; Cristina Sorrilha. Aplicação da nova Norma NBCT 16.9 Depreciação nas Entidades Setor Público Municipal Estado do Mato Grosso do Sul. **7º ECAECO** 07, 08 e 09 de outubro de 2014 em Ponta Porã- MS.

Disponível em: <

<http://periodicos.uems.br/novo/index.php/ecaeco/article/viewFile/4309/1921>> Acesso em: 25 mai. 2016.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Proposta de Mensuração de Ativos Imobilizados por Meio do Fair Value e do Impairment Test. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006. **Anais...** São Paulo: USP, 2006, CD-Rom.

_____. Contribuição ao processo de mensuração de ativos imobilizados por meio da *fair value* e do *impairment test*. **Revista de informação contábil Pernambuco**. vol 3, n.2, p.1-16. Abr/jun. 2009. Disponível em: <
<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/204/136>> Acesso em: 14 out 2015.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, Izequias Estevam dos. **Manual de Métodos e Técnicas de pesquisas científicas**. 5. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2005.

SANTOS, Gislaine de Souza, A importância do orçamento na contabilidade pública. p. 24. Ciências Contábeis. **Universidade de Santa Catarina- SC**, 2009. Disponível em: <
<http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigovaleriagislaine2.pdf>> Acesso em: 21 dez. 2015.

STN. SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. 020000 - Sistema integrado de administração financeira do governo federal – SIAFI **seção 020300 – Macrofunções assunto 020330 - depreciação, amortização e exaustão na administração, direta, união, autarquia e fundações**, 2015. Disponível em: <

<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020300/020330>>Acesso em: 08 dez. 2015.

SILVA, Júlio César da *et al.* O impacto da depreciação nos índices Econômicos e Financeiros de uma organização pública pela aplicação da IPSAS 17. **Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, v. 16, n. 60, p. 32-40, maio-ago, 2014. Disponível em: < <http://www.atenas.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/2191>> Acesso em: 30 nov. 2015.

SILVA, Lino Martins da Silva. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 2009.

SILVEIRA, Danieli Jaci. Estudo dos Impactos da Resolução CFC nº 1.136/2008 nos Entes Públicos Estatais. p. 68. **Curso de Ciências Contábeis**. Universidade Federal de Santa Catarina- SC, 2010. Disponível em: < <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis284155.pdf>> Acesso em: 01 dez. 2015.

SOUZA, Marcelo de Almeida; NASCIMENTO, Paulo Sergio Marques; SOARES, Maria Cecília Palácio. Os avanços da Contabilidade Pública com o Incremento do *Impairment Test*. **ETIC- Encontro de Iniciação Científica**, 2010. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewArticle/3961>> Acesso em: 01 dez. 2015.

SOUZA, Maira Melo de; BORBA, José Alonso; ALBERTON, Luíz. Divulgação da perda por impairment em empresas auditadas pelas Big Four. **Revista Pensar Contábil**. Rio de Janeiro. Vol. 11, n.46, p.12-19, out/dez. 2009. Disponível em: < <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/view/366>> Acesso em: 15 nov. 2015.

TCE. TRIBUNAL DO ESTADO DE RONDÔNIA. **Resolução n. 153, 2014**. Dispõe sobre a realização de procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável de ativos, depreciação, amortização e exaustão dos bens do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia. Disponível em: < <http://www.tce.ro.gov.br/tribunal/legislacao/arquivos/Res-153-2014.pdf>> Acesso em: 08 dez. 2015.

TCE. TRIBUNAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. **Gestão Patrimonial e Almoxarifado Gestão Patrimonial**. <www.tce.es.gov.br/portais/LinkClick.aspx?fileticket...tabid> Acesso em: 08 dez. 2015.

TORRES, Fernando. **Nova contabilidade pública trará transparência, mas há desafios**. Valor Econômico, 2013 Disponível em: < <http://www.valor.com.br/brasil/3119402/nova-contabilidade-publica-trara-transparencia-mas-ha-desafios>> Acesso em: 17 mai. 2016.

ZANDONAI, Fabiana. Uma análise do teste de impairment nas publicações científicas entre os anos de 2000 e 2007. 2007, 64f. **Monografia do Curso de Ciências Contábeis**. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis293850>> Acesso em: 10 out. 2015.

APÊNDICE

APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA APLICADO AOS CONTADORES E AUDITORES DA PREFEITURA MUNICIPAL DE CACOAL, CÂMARA MUNICIPAL, AUTARQUIA MUNICIPAL DE ESPORTE, SECRETARIA DE SAÚDE E SERVIÇO AUTÔNOMO DE ÁGUA E ESGOTO – RO.

ROTEIRO DE ENTREVISTA

Sou Aline Moreira Fernandes, acadêmica do curso de Ciências Contábeis da Fundação Universidade Federal de Rondônia (UNIR), Campus Professor Francisco Gonçalves Quiles (Cacoal), e estou realizando uma pesquisa sobre o “**DESAFIOS E BENEFÍCIOS DO TESTE DE RECUPERABILIDADE NO MUNICÍPIO DE CACOAL - RO**”. Para isso, necessito de sua valiosa contribuição respondendo aos questionamentos apresentados por meio deste roteiro de entrevista. A média de tempo de resposta de 20 min. Ressalta-se que seu anonimato será garantido.

Agradeço.

Aline Moreira Fernandes

1. Você, enquanto profissional atuante com as informações relacionadas à Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), tem participado de eventos (palestras, cursos, seminários, fóruns, dentre outros) para atualização de conhecimento sobre o teste de recuperabilidade?
☐ Sim, com frequência.
☐ Sim, raramente.
☐ Não.
2. Nos dois últimos anos participou, em média, de quantos eventos em que foi tratado sobre esse tema, seja de forma prática ou teórica?
☐ De forma teórica. Quantos?
☐ De forma prática. Quantos?
3. Em sua opinião, a administração pública do Município de Cacoal está investindo na atualização, capacitação, melhoramento e aperfeiçoamento do conhecimento dos servidores que atuam nos setores relacionados à contabilidade e ao patrimônio com referência a adequação às normas relacionadas aos procedimentos de depreciação de bens no setor público que envolvem reavaliação, teste de recuperabilidade, dentre outros?
☐ Sim. De que forma?
☐ Não. Quais são os possíveis motivos pelos quais não está sendo investido como se deveria, em sua opinião?
4. Foi formada comissão de avaliação de bens?

() Sim. Há respaldo legal no município? Ou seja: lei, regulamento, decreto, dentre outros que fundamentem a formação desta comissão, bem como ditem as normas de execução quanto a sua atuação? Cite-as.

() Não. O que tem impedido a formação desta comissão, considerando que esta trata-se de uma obrigatoriedade emanada das Normas Internacionais de Contabilidade já vigentes no Brasil, conforme o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público?

5. Se a comissão já está formada e atuando, qual foi o órgão/ setor responsável pela formação dessa comissão? Cite as responsabilidades do órgão formador responsável junto a essa comissão.

6. Essa comissão de avaliação de bens continua atuante?

() Sim. Quantos servidores a constituem?

() Qual a previsão para finalização dos trabalhos da comissão, caso a atividade ainda não tenha sido concluída?

() Não. Quando ocorreu a sua dissolução e por quais motivos?

7. Qual objetivo da formação dessa comissão? Onde está prescrito?

8. Há um manual ou outro instrumento que norteia o trabalho dos membros dessa comissão?

9. Para avaliar os bens é necessário fazer um levantamento patrimonial, como, onde e quem é responsável por fazer o registro dos bens?

10. Há um software para esse procedimento? Está implantado desde quando?

11. Ao realizar o levantamento patrimonial utilizando-se das informações contidas no software foram verificados problemas, incorrências, erros, dentre outras situações que dificultaram a realização desse levantamento? Quais? É possível demonstrar por meio de exemplos?

() Sim. Quais? Discorra sobre as principais e mais comuns.

() Não.

12. Após o levantamento patrimonial torna-se necessário que a comissão criada pela instituição realize o processo ou procedimento de reavaliação ou redução ao valor recuperável dos bens. Esse procedimento:

() Não foi realizado;

() Foi realizado parcialmente, pois ainda encontra-se em andamento;

() Já foi totalmente realizado

13. Se não foi realizado, quais são as principais dificuldades em dar início aos procedimentos necessários? (Pode assinalar mais de uma alternativa).

() A demanda de tempo e recursos humanos;

() A qualificação dos recursos humanos;

() As deficiências no controle patrimonial relacionados a aquisições de anos anteriores;

() Ausência de regulamentação municipal específica, observando as peculiaridades da composição patrimonial do município;

() Outros.

14. Se o levantamento patrimonial já foi realizado, bem como o procedimento de depreciação ou redução ao valor recuperável, quais as diferenças de valores encontradas? Ou seja, com a reavaliação e o *impairment*, qual a diferença em valores para o patrimônio?

15. Por ocasião da aplicação do teste de recuperabilidade, quais os efeitos contábeis e patrimoniais para o Ativo Imobilizado do Município de Cacoal-RO? (*discorra tanto sobre os efeitos quantitativos quanto qualitativos*).

16. O procedimento da redução a valor recuperável dos bens móveis é realizado no órgão?

() Sim.

() Não.

() Estão sendo desenvolvidos estudos sobre o tema.

17. No que tange à reavaliação dos bens móveis e ao teste de recuperabilidade do ativo, os procedimentos citados são realizados com base em:

() Laudo técnico emitido por peritos.

() Laudo técnico emitido por empresas especializadas.

() Relatório emitido por comissão de servidores designada por autoridade do órgão para essa finalidade.

() Tais procedimentos não estão sendo realizados no órgão.

18. No que tange ao teste de recuperabilidade dos bens móveis, assinale o método utilizado:

() Valor justo.

() Valor de mercado.

() Ambos.

() A entidade não está realizando o teste de recuperabilidade.

19. Em sua opinião, quais os principais benefícios quanto à adequação e realização dos procedimentos relacionados ao teste de recuperabilidade para gestão pública? E para o exercício na Contabilidade no Setor Público?

20. Em sua opinião, quais as principais dificuldades quanto à adequação e realização dos procedimentos relacionados ao teste de recuperabilidade para gestão pública? E para o exercício na Contabilidade no Setor Público?